

BASE DE CÁLCULO DO ICMS E CÁLCULO “POR DENTRO”

Fábio Alexandre Coelho

Procurador do Estado de São Paulo, Advogado e Mestrando em Direito
1ª Turma, no curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito de Bauru - ITE

1. BASE DE CÁLCULO

Para que possamos compreender o que se entende por base de cálculo, é necessário iniciarmos nosso estudo pela noção de tributo, passando, a seguir, pela definição de fato gerador, que contém em seu bojo um elemento quantitativo que, como veremos, é chamado de base de cálculo.

A definição legal de tributo consta do art. 3.º do Código Tributário Nacional¹. O gênero tributo, por sua vez, comporta três espécies, conforme previsto no art. 145 da Constituição Federal e art. 5.º do Código Tributário Nacional. Cada espécie encontra um rol de fatos previstos como aptos a lhe dar origem. Assim, no caso das taxas, é previsto que sua incidência ocorrerá quando o Estado exercer o seu poder de polícia ou prestar ou colocar à disposição serviços públicos específicos e divisíveis. Dentro do campo abrangido pela prestação, será retirado um elemento – que pode ser total ou parcial – que servirá como base para o cálculo do tributo.

Nota-se, assim, que a “lei fiscal não se limita a definir o fato gerador, o sujeito passivo, o *quantum* a pagar. Ela, salvo casos raros, como os de impostos fixos, estabelece também os elementos ou atributos do fato gerador para sobre eles ser calculada objetivamente a alíquota do imposto, mediante simples operação aritmética.

¹Art. 3.º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A esses elementos, legalmente designados, dá-se o nome de 'base de cálculo' do imposto -, a *Besteuerungsgrundlage* (base de avaliação) ou *Besteuerungsgrundlage* (base de tributação) dos austríacos e alemães, a que já se referia V. Myrbach-Rheinfeld, desde o início deste século, definindo-a como 'o valor que se deve tomar de ponto de partida imediato, no cálculo das alíquotas do imposto, a fim de individualizá-lo nos casos particulares.'

No antigo imposto de indústrias e profissões, p. ex., o fato gerador resultava do exercício de atividade profissional ou econômica com o propósito de obter dela uma remuneração ou lucro. A ocorrência dessa atividade armava o Fisco para pretender um crédito tributário em relação ao indivíduo empolgado nesse gênero de vida. Mas a apuração do crédito pressupunha a aplicação da alíquota legal ao valor de um elemento econômico indicado também na lei e que, na grande maioria dos Municípios, era o 'movimento econômico', como tal definido o volume global de receitas brutas, ou de vendas etc.²."

Vê-se, portanto, que "A situação descrita na lei como fato gerador, ocorrendo, tem de ser medida ou avaliada de acordo com uma base também previamente estabelecida em lei e que se denomina base de cálculo (CTN, art. 97, IV). A base de cálculo do tributo representa o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador. Este aspecto é tão importante para os efeitos da tributação que o CTN o destacou não só para estabelecer que a base de cálculo somente poder ser fixada em lei, mas, ainda que sendo exigida lei para aumento do tributo, equipara-se à majoração a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso (art. 97, II, IV, e § 1.º)"³.

Resta saber, porém, quais os parâmetros que são observados quando da fixação da base de cálculo.

2. BASE DE CÁLCULO E CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição inaugura o capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional - arts. 145 a 162 - arrolando os tributos que poderão ser instituídos pelas unidades federativas.⁴

No § 2.º, do art. 145, está previsto que as taxas não poderão ter a base de cál-

²Baleeiro, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Editora Forense, 15.ª edição, 1998, atualizador: Dejalma de Campos, p. 210.

³Nogueira, Ruy Barbosa Nogueira. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, 10.ª edição, 1990, pp. 152/153.

⁴Art. 145. A União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

culo dos impostos. Já o art. 146, remete à lei complementar a disciplina da base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição⁵.

A lei complementar referida não é, porém, livre para estabelecer quaisquer hipóteses como base de cálculo. É que o texto constitucional, "ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador - a norma padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível, das várias espécies e subespécies de tributos"⁶.

A base de cálculo serve como "indicativo do que é tributável e sobre o qual vai incidir a alíquota"⁷. Assim, no caso do ICMS, sua base de cálculo não poderá ser estranha às operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Podemos dizer que, embora a Constituição não estabeleça a base de cálculo, vincula o legislador, no que se refere à edição da lei complementar prevista no art. 146, ao fazer a menção aos impostos. Com efeito, não é possível afastar a base de cálculo da hipótese de incidência.

Portanto, fixado, juridicamente, o que seja circulação de mercadorias, irá se utilizar uma base, considerado o objeto da prestação, que "é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo"⁸.

A ligação entre os impostos que podem ser instituídos e base de cálculo fica clara na seguinte passagem de Aliomar Baleeiro⁹:

"Juridicamente, segundo a Constituição brasileira, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços tem como hipótese a realização de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, surgindo o débito do contribuinte para com o Estado, sobre o valor dessa operação. A base de cálculo é, pois, esse valor total."

⁵Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pela sociedades cooperativas.

⁶Carraza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros Editores, 8.ª edição, 1996, p. 275.

⁷Nascimento, Tupinambá Miguel Castro do. Da Tributação e do Orçamento e a Nova Constituição. Aide Editora, Rio de Janeiro, 1989.

⁸Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência. Editora Saraiva, 1996, p. 170.

⁹Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Editora Forense, 7.ª edição, atualização: Misabel Abreu Machado Derzi, 1997, p. 454.

Tão importante apresenta-se a vinculação entre base de cálculo e hipótese de incidência que Rubens Gomes de Souza¹⁰ assevera que

"o elemento financeiro do fato gerador, isto é, a base de cálculo do tributo, tem por finalidade traduzir em termos de dinheiro a situação material ou jurídica que constitui o pressuposto da incidência, a fim de caracterizar a importância devida ao Fisco pelo contribuinte, em cada caso. E por isto que concluímos que, sob pena de descaracterização do tributo, a sua base de cálculo deve ser estabelecida na lei fiscal através de referência direta ao próprio pressuposto material ou jurídico da sua incidência, ou a circunstâncias que decorram, direta ou necessariamente, daquele pressuposto".

O mesmo autor salienta também deve haver relação entre o tributo e a base sob a qual incidirá o imposto. Exemplifica dizendo que

"um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio"¹¹.

"A lei é que dirá quando e em que extensão a circulação, em suas diversas modalidades, é fato tributável¹²."

Delimitados os fatos que darão origem ao imposto, caberá escolher dentro da relação jurídica o valor quantitativo sobre o qual incidirá a alíquota.

3. O ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

No art. 155, a Constituição prevê os impostos que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir. Das três figuras previstas, iremos nos ater apenas ao ICMS.¹³

O ICMS é o imposto que, nos termos da Constituição, poderá ser instituído em relação às operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de

¹⁰Citado por René Bergmann Ávila. ICMS. Lei Complementar n. 87/96. Editora Síntese, Porto Alegre, 1996, p. 131.

¹¹Citado por René Bergmann Ávila. Ob. cit., p. 132.

¹²Nascimento, Tupinambá Miguel Castro do. Ob. cit., p. 135.

¹³Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

transporte e comunicação. A única ressalva expressa feita quanto à base de cálculo é que não compreenderá o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

Nota-se que o imposto somente fica vinculado, quanto à base de cálculo, pela sua própria incidência. O art. 155 atua, portanto, de forma a vincular a base de cálculo à operação de circulação de mercadorias e à prestação de serviços.

Outro dispositivo da Constituição, integrante do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, trata do ICMS e de sua base de cálculo. Refiro-me ao § 9.º do art. 34, que dispõe o seguinte:

"Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação".

Por esse dispositivo, a base de cálculo, nas operações de energia elétrica, terá como base de cálculo o preço então praticado na operação final. Mais à frente, este dispositivo será novamente analisado.

Por enquanto, cumpre lembrar que a lei complementar prevista no art. 146 é que cumpre definir a base de cálculo dos impostos, ficando, nesta tarefa, a princípio, com uma certa liberdade.

4. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), ao qual o constituinte de 88 incluiu a prestação de serviços de transporte e comunicação, surgiu com a Constituição de 1967.

Sua regulamentação deu-se através do Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968.

Basicamente, a base de cálculo prevista foi a seguinte:

- a) o valor da operação referente à saída da mercadoria;
- b) o preço corrente da mercadoria ou similar

Com o advento da Constituição de 88, o imposto passou a abranger também a prestação de serviços de transporte e de comunicação, sendo-lhe acrescida a sigla

S. Assim, recebeu a denominação de ICMS. A Constituição, como vimos, ressalva apenas a fato de que não compreenderá em sua base de cálculo o montante do IPI quando a operação configurar fato gerador dos dois impostos.

A Constituição de 88, no entanto, dispõe, no § 8.º do art. 34 do ADCT que se, em sessenta dias, contados de sua promulgação, não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam, mediante convênio, regular provisoriamente a matéria, observados os termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975.

O convênio foi celebrado em 14 de dezembro de 1988, tendo recebido o n.º 66/88.

O capítulo III do convênio, abrangendo os artigos 4.º a 20¹⁴, foi dedicado à disciplina da base de cálculo do ICMS.

Com o advento da Lei Complementar n.º 87/96, o convênio deixou de ser aplicado. Esta lei também descreveu de forma precisa a base de cálculo do ICMS.

No Estado de São Paulo, a base de cálculo, na linha do estabelecido pela Lei Complementar n.º 87/96, foi objeto de disciplina pela Lei 6.374/89, seguida pelo seu regulamento, que recebeu o n.º 33.118/91.

A base de cálculo do ICMS, em todas as leis citadas, segue os parâmetros que lhe são dados pela Constituição. Basicamente, reflete o valor da operação de circulação de mercadoria ou o preço do serviço de transporte¹⁵.

Há, todavia, um ponto que é objeto de discussão. Trata-se do chamado cálculo 'por dentro' do imposto, que é previsto por todas as leis mencionadas, e que será objeto de apreciação no próprio item.

5. O CÁLCULO DE IMPOSTO SOBRE IMPOSTO - "CÁLCULO POR DENTRO"

Para entender o que se considera cálculo 'por dentro', faremos inicialmente um apanhado da disciplina jurídica da matéria, sendo que, logo a seguir, traremos um exemplo prático.

Desde o Código Tributário Nacional, mais especificamente através do § 4.º do art. 53, que tratava do imposto sobre circulação de mercadoria, acrescentado pelo Ato Complementar n.º 27, de 8 de dezembro de 1966, se previu que:

"O montante do imposto sobre circulação de mercadorias integra o valor ou preço a que se referem os incisos I e II deste artigo, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais, quando exi-

¹⁴O art. 11, com a seguinte redação: "Na saída de mercadoria para o exterior, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, nela incluído o valor dos tributos, das contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque, inclusive", foi declarado inconstitucional pelo STF em decisão proferida no RE 149.922-2.

¹⁵Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores, 12.ª edição, p. 272.

gido pela legislação tributária, mera indicação para os fins do disposto no artigo 54".

O art. 53 do CTN foi revogado pelo Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que, porém, continuou a dar o mesmo tratamento à matéria, nos seguintes termos:

"Art. 2.º

§ 7.º - O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

Com o advento da Constituição de 88 e a previsão do § 8.º do art. 34, a matéria passou a fazer parte do convênio ICM 66/88, que no particular dispôs que:

"Art. 14. O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

Por fim, também a Lei Complementar n.º 87/96 mencionou que

"Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

.....
§ 1.º - integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle".

Portanto, há mais de 30 anos está é a sistemática de apuração do imposto sobre circulação.

6. O IMPOSTO INTEGRANDO SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO

O entendimento da sistemática do cálculo ‘por dentro’ requer que tenhamos em mente as etapas de formação do preço, considerado em nosso exemplo o valor pelo qual a mercadoria é vendida.

Para facilitar a apreciação, trago um exemplo apresentado por Láudio Camargo Fabretti¹⁶.

Materia-prima	100.000
- ICMS (18%)	18.000
Custo da MP	82.000

¹⁶Contabilidade Tributária. Editora Atlas, São Paulo, 1996, 2.ª edição, p. 178.

Mão-de-obra		
Folha de salários	31.000	
Encargos sociais (35,8%)	11.098	42.098
DGF		
Água, luz, telefone		
Manutenção, depreciação etc.		25.902
Custo de produção		150.000
Desp. operacionais		
Comissões, fretes, propaganda etc.		50.000
Custo comercial (: 0,80)		200.000
Lucro líquido 20% s/RLV		50.000
Receita líquida venda (: 0,7935)		250.000
ICMS 18%		56.711
Cofins 2%		6.301
PIS 0,65%	(+ 20,65)	2.048
Preço da venda		315.060

O que se observa, pelo exemplo apresentado, em primeiro lugar, é que se dá a incidência cumulativa, numa mesma operação, de vários impostos. Este fato, por sinal, tem sido apresentado como uma das justificativas para a reforma tributária. O Ministério da Fazenda, ao apresentar sua proposta, salientou que a tributação sobre o consumo é objeto de inúmeros impostos, sendo que "o Brasil detém a característica única de possuir dois impostos do tipo valor agregado (IPI e ICMS), administrados por distintos níveis governamentais, além de incidências cumulativas (PIS/COFINS e ISS)"¹⁷.

Além de outros impostos incidirem de forma cumulativa, há o fato do imposto integrar sua própria base de cálculo. Com efeito, no exemplo apresentado nota-se que no preço de venda do produto já está incluído o ICMS. Assim, como o imposto será calculado sobre o valor da operação, que em nosso caso é de R\$ 315.060, a base de cálculo será também composta pelo ICMS, havendo o cálculo de imposto sobre imposto.

Se o imposto não integrasse sua própria base de cálculo seria necessário deduzir o valor do imposto já cobrado (56.711).

Exemplificando, teríamos o seguinte resultado nas duas hipóteses:

- a) cálculo 'por dentro' – $315.060 \times 18\% = 56.710,80$;
- b) cálculo 'por fora' (exclusão do imposto já pago) = 315.060 (valor da operação) – 56.711 (imposto já pago) = 258.349 (operação com dedução do imposto pago) $\times 18\%$ (alíquota em tese aplicável) = $46.502,82$.

¹⁷ Site do Ministério da Fazenda.

Nota-se que há uma diferença de 10.207,98, que corresponde à incidência do imposto aplicado sobre a operação sobre o imposto relativo às operações anteriores de circulação de mercadoria ($56.711 \times 18\% = 10.207,98$).

Esta sistemática, como vimos, encontra guarida na Lei Complementar n.º 87/96, editada com apoio no art. 155 da Constituição Federal.

7. A CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO

Antes de mais nada, urge lembrar que a base de cálculo, nos impostos sobre o consumo, considerados de repercussão indireta, "é o valor a ser tomado como ponto de partida imediato para o cálculo do montante do tributo devido. Assim, o *quantum debeatur* (= o quanto é devido) do tributo é obtido com a multiplicação da base de cálculo (indicada em lei) por uma alíquota (que também deve ser especificada em lei)"¹⁸.

Em se tratando de mercadoria, a base de cálculo é, dentre outras hipóteses que podem ser previstas, o valor da operação referente à saída¹⁹.

Como já vimos, não é possível, no entanto, estabelecer livremente a base de cálculo. Assim, faz-se necessário verificar quais são, efetivamente, os parâmetros que devem ser adotados.

Antes de mais nada, convém recordar que a "base de cálculo (Amílcar de Araujo Falcão), também conhecida por unidade de medida legal (Gunter Schmolders), base imponível (Dino Jarach, Benedecto Caplan, Narciso Amoros), parâmetro (Antonio Berliri) ou base tributária (Pérez de Ayala), matéria tributável, pressuposto valorativo de tributo, é representada por uma grandeza que pode ser expressa através de diversas formas, v.g., quantidades físicas ou quantidades abstratas de um bem físico, o valor monetário, a renda, o preço, o volume, o peso, o capital, o ativo mensal, o número de empregados, a área ocupada etc. Tal grandeza deve ser suscetível de expressão quantitativa (pode-se medir ou avaliar em termos de unidade de medida, monetária ou não). Os elementos adotados para a base de cálculo do tributo podem ser utilizados isoladamente ou em conjunto"²⁰.

Trazendo a definição acima para a realidade jurídica brasileira, o mesmo autor afirma que "A determinação da base de cálculo do tributo pode ser estabelecida por meio de dois critérios: por referência direta ao próprio fato gerador da obrigação tributária (no ICMS, a base de cálculo é o valor acrescido sobre operação de circulação de mercadoria); ou por uma referência a elementos que por sua ligação ou dependência com o fato gerador da respectiva obrigação, permitam avaliar o valor econômico do tributo (base de cálculo do ISS é o preço do serviço; do imposto predial, é

¹⁸Para entender o ICMS. Central de Concursos, 1.ª edição, p. 23.

¹⁹Segue esta sistemática o inciso I do art. 24 da Lei 6.374/89, que dispõe sobre o ICMS no Estado de São Paulo.

²⁰Moraes, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Forense, 3.ª edição, 2.º volume, Rio de Janeiro, 1997, p. 345.

o valor venal do bem imóvel etc). Sempre que a base de cálculo do tributo não se identifique, direta ou indiretamente, com o fato gerador da obrigação tributária, poderá ocorrer a distorção da base de cálculo, com provável ofensa à discriminação de rendas tributárias, por descaracterização do tributo¹²¹.

A sistemática de cálculo encontra-se dentro dos parâmetros traçados para a aferição do valor devido a título de imposto. Segue, assim, as três funções que Paulo de Barros Carvalho arrola para a base de cálculo: "a) função mensuradora, pois mede as proposições reais do fato; b) função objetiva, porque compõem a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, posta em comparação com o critério material da hipótese, e capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro"¹²².

O problema, neste estudo, é a previsão, constante do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96, de que o imposto integra a sua própria base de cálculo, fato que não se enquadra, a princípio, nas funções acima descritas.

Em relação a este aspecto, resta-nos analisar o tema sob o aspecto da constitucionalidade formal e material.

Quanto ao primeiro aspecto, o formal, é de se observar que a Constituição, na alínea "a", do inciso III, do art. 146, entregou à lei complementar a tarefa de definir a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição.

A lei complementar editada em atendimento ao comando constitucional é, como vimos, a Lei Complementar n.º 87/96. Esta lei, ao tratar da base de cálculo, mencionou que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto (art. 13, § 1.º, I). Assim, todas as leis estaduais editadas com suporte na LC n.º 87/96 observam o requisito da legalidade. Com efeito, adotaram como "base de cálculo a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei"¹²³.

A análise do cálculo 'por dentro, sob o aspecto formal, dando-lhe validade, encontra agasalho em decisões judiciais:

"ICMS - FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS EM BARES E RESTAURANTES - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - BASE DE CÁLCULO - LEI N.º 9.884, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1991, DO ESTADO DO PARANÁ - CONSTITUCIONALIDADE - Firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o ICMS pode incidir sobre o valor total da operação de fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, desde que tal base de cálculo seja

¹²¹Moraes, Bernardo Ribeiro de Moraes. Ob. cit., p. 346.

¹²²Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, 8.ª edição, 1996, p. 235.

¹²³Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva, 4.ª edição, 1999, p. 248.

prevista em Lei. Precedentes de ambas as Turmas do STF". (STF - RE 196.794 - PR - 1ª T. - Rel. Min. Sydney Sanches - DJU 29.11.1996)²⁴

"1.ª Turma do Superior Tribunal de Justiça:

EDRESP 48.135/SP, 1.ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 14-11-94, p.30922.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS. INVIABILIDADE.

Os embargos de declaração só se entremostam viáveis se presentes, pelo menos, um dos pressupostos configurados na lei (CPC, art. 535). Constitui determinação expressa na lei que, o montante do Imposto de Circulação de Mercadorias integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (Decreto lei n.º 406/68, art. 2.º, par. 7.º).

Embargos declaratórios rejeitados. Decisão indispertante".²⁵ (grifo nosso)

O maior problema envolvendo os aspectos formais pode dar-se em face das leis estaduais. É que sendo possível ao legislador estadual legislar sobre a matéria, "não pode ir além do que definido pela lei complementar (que por sua vez deve estar adequada aos termos constitucionais). Por isso, é importante observar o que a lei estadual dispuser, e confrontá-la com a LC n. 87/96 e eventuais leis complementares modificativas posteriores"²⁶.

O maior cuidado deve ser com a competência concorrente dos estados, baseada no art. 24 da CF/88, que não poderá jamais desprezar a Lei Complementar n. 87/96, cujo fundamento de validade é o art. 146 da CF.

Superada a questão formal, ante a expressa previsão na LC n. 87/96 do cálculo 'por dentro', resta-nos agora examinar a constitucionalidade material.

Para se saber se a Lei Complementar em comento importa em violação à constituição, sob o aspecto material, é mais fácil analisar o que se coloca, em tese, como inconstitucional.

Interessante exemplo acerca dos supostos vícios da Lei Complementar, ao prever que o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, pode ser vis-

²⁴Juris Síntese. Legislação e Jurisprudência. N.º 14. Versão: Jan-Fev/99.

²⁵Ávila, René Bergmann, ICMS, Lei Complementar n.º 87/96. Comentada e Anotada. Editora Síntese p. 128.

²⁶Cassone, Vitorio. Arts. 52 a 62. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume I. Ives Gandra da Silva Martins: Coordenador. Editora Saraiva, p. 432.

lumbrada na decisão proferida pelo STF no RE 212.209-RS, julgado em 23.6.99, que teve como relator origem o Ministro Marco Aurélio, vencido, e como relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim. Na oportunidade, foi salientado que a sistemática de cálculo prevista ofenderia os artigos 5.º, XXII, 145, § 1.º, 150, IV e 155 da Constituição. Pelo Ministro Marco Aurélio foi levantada a inconstitucionalidade com fundamento na ofensa aos princípios da capacidade econômica do contribuinte, da razoabilidade, da não-cumulatividade e da legalidade.

Resumindo as alegações apresentadas, foram as seguintes as violações citadas:

- a) direito de propriedade (art. 5.º, XXII);
- b) tributo confiscatório;
- c) base de cálculo prevista no art. 155;
- d) capacidade econômica do contribuinte;
- e) razoabilidade; e
- f) não cumulatividade.

Fora do rol transcrito é difícil, à primeira vista, imaginar outra suposta violação constitucional. Assim, nos limitaremos à aferição dos pontos indicados.

A primeira das supostas violações, referente ao direito de propriedade, consideramos que é abrangida pelo item seguinte - tributo confiscatório -, já que, em razão do imposto integrar sua própria base de cálculo, será necessário verificar se não implica, primeiro, em confisco, que consideramos a manifestação específica de violação ao direito de propriedade em matéria fiscal, embora tido por desnecessário por Baleeiro, que "já o tinha como princípio implícito no direito de propriedade"²⁷.

Quanto à vedação de que o tributo seja confiscatório, "significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte"²⁸. Como no caso do cálculo 'por dentro' vai haver apenas e tão-somente um acréscimo na base de cálculo - por exemplo: se o imposto é de 18% sobre este percentual é que incidirá o acréscimo, sendo que 18% sobre 18% importa em mais 3,24% - o que não significa, abstratamente falando, que o imposto se transforma em confiscatório.

Também se aduz que a sistemática vigente viola o art. 155 da Constituição Federal. Outro engano. O que o artigo em apreço prevê como limitação, para os defensores da inconstitucionalidade, são dois aspectos:

1.º) deixa implícito, como várias vezes já ressaltado, que "a definição da base de cálculo deve corresponder ao aspecto material da hipótese de incidência, não podendo ser estabelecida em nível superior ao montante que consubstancia a 'operação de circulação de mercadorias' ou à 'prestação de serviços', salvo alguns elementos que poderiam ser catalogados como 'estranhos' ou em zona cinzenta, mas determinados pela própria Constituição Federal. Assim, tudo o que estiver fora de

²⁷Silva, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13.ª edição, Malheiros Editores, 1997, p. 651.

²⁸Id. ibid.

tais conceitos não pode ser componente da base de cálculo do ICMS, tais como os juros e outros que estão à margem da operação ou da prestação"²⁹.

Não importa se o imposto incidiu em operações anteriores, é importante, no caso, observar que a Constituição diz imposto sobre operações ou sobre prestação de serviços. Assim, o que deve ser levado em consideração é apenas o valor da operação ou o preço do serviço, independentemente dos elementos que serviram para formá-los³⁰.

2.º) atinge o princípio da não-cumulatividade. Quanto a este tópico, nos reservaremos para analisá-lo ao final.

A capacidade econômica do contribuinte, outro princípio supostamente violado, "hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco"³¹.

O fundamento que orienta o princípio da capacidade contributiva é o da igualdade. Assim, cada um deve contribuir para o custeio do Estado na medida de suas possibilidades. Significa, em suma, que deve haver "(a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; b) alíquotas que igualem verdadeiramente esses ônus"³².

Ora, não é o fato do imposto ser calculado por dentro que levará à violação do princípio da capacidade contributiva, pois a "ampliação" da base de cálculo não impõe, necessariamente, uma tributação em descompasso com a capacidade contributiva. Ademais, a Constituição nem sequer assegurou a seletividade em função das mercadorias e dos serviços, pois tornou-a facultativa, o que significa que a capacidade contributiva, no ICMS, não é preocupação específica do constituinte. Por todos esses argumentos, não há como, tecnicamente, ter como violador da capacidade contributiva do contribuinte.

Outra arguição de inconstitucionalidade refere-se ao princípio da razoabilidade. Esta garantia surgiu da evolução da cláusula do devido processo legal no direito norte-americano que de simples garantia formal passou a ser uma garantia substancial, ao estabelecer parâmetros para a conduta do legislador. Em síntese, este princípio busca "afastar a aplicabilidade das Leis com conteúdo arbitrário e desarrazoado, como forma de limitar a conduta do legislador"³³.

²⁹Vitorio Cassone. Id. *ibid*.

³⁰A contestação à base de cálculo não se justifica em nosso ordenamento jurídico. É que, embora seja indiscutível a existência de superposição, caso do ICMS, ISS, IPI e Cofins, conforme relatou Pedro Parente, Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, quando apresentou à comissão especial do Congresso Nacional a proposta de emenda à Constituição n.º 175-A, de 1995, versando sobre a reforma tributária, não há como alterar essa situação sem mudar todo o sistema tributário.

³¹Carraza, Roque Antonio. Ob. cit., p. 60.

³²José Afonso da Silva. Ob. cit., p. 650.

³³Borges Netto, André L. A Razoabilidade Constitucional. Revista Jurídica Virtual. N.º 12. Maio de 2000. Site da Presidência da República.

Não há conduta arbitrária ou desarrazoada a atingir o legislador responsável pela edição da Lei Complementar n.º 87/96. É que em primeiro lugar urge recordar que a sistemática de cálculo 'por dentro' é dotada a mais de 30 anos. Portanto somente agora passaria ter os vícios levantados! Também não pode ser desprezado que a Constituição diz que o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadoria e a prestação de serviços. Portanto, é decorrência lógica considerar como base de cálculo o valor da operação e o preço da prestação. Por fim, se debate, já há algum tempo, uma reforma tributária que, alterando a Constituição, mude a tributação sobre o consumo, sendo claro que não se pode, neste momento, por não se considerar a forma de tributação existente correta, abandoná-la, violando assim a própria Constituição. Visões distorcidas, analisando individualmente determinados dispositivos, dão origem a mais problemas, pois podem implicar em quebra de todo o sistema tributário existente.

Por derradeiro, resta a apreciação da violação levantada contra o princípio da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade do ICMS é determinação expressa do inciso I, do §2.º, do art. 155, da CF, nos seguintes termos:

"será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

"Na prática, isso se faz mediante um sistema de crédito, pelo qual o contribuinte se credita de todo o imposto que pagou ao adquirir os produtos (ou matéria-prima, no caso do IPI) ou mercadorias ou serviços (no caso do ICMS) em dado espaço de tempo (um mês, p. ex.) fixando em lei, ao mesmo tempo em que debita todo o imposto incidente sobre as saídas dos produtos ou mercadorias do seu estabelecimento no mesmo período, e no momento de recolher os impostos do período é feita a compensação entre o crédito e o débito, recolhendo ele a diferença a mais ou continuando com crédito para o período seguinte se o crédito foi maior"³⁴.

A compensação é prevista na Lei Complementar n. 87/96, cujo art. 20 dispõe:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

³⁴José Afonso da Silva. Ob. cit., p. 654.

Ademais, está também previsto que

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Como se vê, a compensação pode ser solicitada até cinco anos contados da data de emissão do documento referente à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte.

Portanto, está plenamente assegurada, mesmo adotando-se a sistemática de cálculo do imposto 'por dentro', como acontece também em outros países, em que a compensação leva em consideração um conjunto de operações ou um determinado período de tempo³⁵.

O que se pode dizer, no entanto, é que o contribuinte de direito acaba arcan-do com a incidência de imposto sobre imposto, pois não lhe é possível efetuar qual-quer tipo de compensação. Esta é realmente a realidade. Ocorre que a previsão de não-cumulatividade beneficia diretamente ao responsável pela operação de circula-ção de mercadoria ou prestação de serviços. É através do controle dos documentos fiscais do contribuinte de direito é que se verificará o que foi cobrado em cada ope-ração e, assim, será possível compensar.

Quem faz operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços são as empresas. O contribuinte de direito, pessoa física ou jurídica, está alheio a es-sas operações. Se fosse para beneficiar o contribuinte de direito, diretamente, da não-cumulatividade, seria necessário que, por exemplo, em cada circulação de mer-cadoria o adquirente apresentasse toda uma documentação comprovando o impos-to já incidente e assim solicitasse sua compensação. Não é preciso ser especialista em tributação para saber, de imediato, que essa sistemática é inviável.

Todavia, pode-se argüir que bastaria que o imposto não fosse calculado 'por dentro' que o princípio da não-cumulatividade estaria preservada. Porém, existem dois importantes óbices que se colocam:

a) o imposto, como mencionado inúmeras vezes, é sobre o valor da circulação de mercadorias ou o preço do serviço;

³⁵[Na Alemanha] "O IVA [Imposto sobre o valor adicionado] é um imposto sobre o consumo e incide sobre a venda de bens e serviços e sobre a importação de bens. As alíquotas do IVA são fixadas 'por dentro', sendo que a alíquota básica é de 15%. (...) No fim de cada trimestre, ou mês se o imposto do ano anterior for superior a 12.000 marcos, o empresário deve fazer uma declaração preliminar pelo trimestre ou mês respectivo, devendo, em seguida, pagar o imposto. O contribuinte deve deduzir impostos pagos sobre os insumos e o IVA de impor-tação". (Tributação na Economia Globalizada: debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária. SINAFRESP, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo. Forma 3 editoração, 1999, Federalismo fiscal, eficiência e equi-dade: uma proposta de reforma tributária. Trabalho de equipe da Fundação Getúlio Vargas. p. 277.)

b) a previsão de não-cumulatividade é dirigida apenas ao contribuinte de direito, embora indiretamente beneficie o contribuinte de fato.

Não há, portanto, qualquer inconstitucionalidade em relação aos temas levantados, o que foi decidido pelo STF no RE 212.209-RS, conforme mencionado no Informativo STF n.º 154.

"ICMS e Base de Cálculo

A LEI COMPLEMENTAR 87/96, AO ESTABELECEER QUE INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO, VALE DIZER, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDERÁ AO VALOR DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO, NÃO OFENDE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. Com base neste entendimento, o Tribunal, por maioria, manteve acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do rio Grande do Sul, que afastara a pretensão da empresa-contribuinte de excluir da base de cálculo do ICMS o próprio valor do tributo devido, sob a alegação de que tal cobrança ofendia os artigos 5º, XXII, 145, §1º, 150, IV e 155, todos da C.F. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, ao entendimento de que a Lei Complementar 87/96, ao exigir que o contribuinte pague o imposto sobre o imposto a pagar, violou os princípios constitucionais da capacidade econômica do contribuinte, da razoabilidade, da não cumulatividade e da legalidade. RE 212.209-RS, rel. org. Min. Marco Aurélio, red. P/ acórdão Min. Nelson Jobim, 23.6.99. (grifo nosso)

Não há, portanto, qualquer vício a atingir a Lei Complementar no que se refere ao chamado cálculo 'por dentro'.

Por fim, antes de encerrar é importante analisar o § 9.º do art. 34 do ADCT, já citado, onde se prevê que:

"Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação".

Atualmente, em face do advento da Lei Complementar n.º 87/96, esse dispositivo, que faz parte do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, perdeu a sua eficácia. No entanto, é importante verificar se de alguma forma vinculou a base de cálculo em se tratando de energia elétrica.

Não é preciso se alongar para salientar que a vinculação não ocorreu por se tratar de dispositivo transitório, ou seja, que iria disciplinar a matéria apenas e tão-somente até o surgimento da Lei Complementar mencionada no art. 146 da Constituição Federal.

Por outro lado, não pode ser olvidado que a redação do § 9.º do art. 34 do ADCT, em sua parte final, que, lembramos, perdeu sua eficácia, dispõe que: "... calculado o imposto sobre o preço praticado na operação final" (grifo nosso). O trecho em tela não cuidou da sistemática de apuração do ICMS sobre energia elétrica, ao contrário do que poderia parecer à primeira vista. O dispositivo visava, basicamente, a disciplinar o regime de substituição tributária nessa hipótese específica. Além disso, preço somente pode ser entendido como o valor total da operação, tal como disposto no art. 155 da CF, tendo em vista que a palavra se presta para diferentes entendimentos, sendo, por exemplo, preço, no direito administrativo, o valor formado pelos elementos que entram na composição do serviço prestado³⁶. A palavra preço somente poder ser compreendida, neste caso, como sendo sinônimo de valor da operação, em que pese a redação infeliz do dispositivo, sob pena de ser afastada sua incidência em relação às tarifas, já que esta e não o preço é forma de remuneração do concessionário de serviço público.

Encerrando, podemos concluir que preço e valor são a base de cálculo para a incidência do imposto na operação final. Portanto, o valor total da operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços cobrado do consumidor final (valor total da nota fiscal). Por isso o ICMS, segundo a doutrina, é tributo indireto e translativo, que já vem embutido no preço da mercadoria, sendo que o destaque feito na nota fiscal não altera a sistemática descrita acima, servindo apenas para facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do imposto.

³⁶Mello, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. Malheiros Editores, 11.ª edição, 1999, pp. 456/457.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 4.^a edição, 1999.
- ÁVILA, René Bergmann, ICMS, *Lei Complementar n.º 87/96, Comentada e Anotada, Síntese*.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Forense, 15.^a edição, 1998, atualizador: Dejalma de Campos.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense, 7.^a edição, atualização: Misabel Abreu Machado Derzi, 1997.
- BORGES NETTO, André L. *A Razoabilidade Constitucional*. Revista Jurídica Virtual. N.º 12. Maio de 2000. Site da Presidência da República.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros Editores, 8.^a edição, 1996.
- CASSONE, Vitorio. Arts. 52 a 62. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume I. Ives Gandra da Silva Martins: Coordenador. São Paulo: Saraiva, p. 432.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo: Atlas, 1996, 2.^a ed.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores, 12.^a ed.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. Malheiros Editores, 11.^a edição, 1999.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3.^a edição, 2.^o volume. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. *Da Tributação e do Orçamento e a Nova Constituição*. Rio de Janeiro: Aide.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 10.^a edição, 1990.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13.^a edição, Malheiros Editores, 1997.

OUTRAS FONTES UTILIZADAS:

- JURIS SÍNTESE. *Legislação e Jurisprudência*. N.º 14. Versão: Jan-Fev/99.
- PARA ENTENDER O ICMS. Central de Concursos.
- SITE DO MINISTÉRIO DA FAZENDA.
- TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA GLOBALIZADA: debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária. SINAFRESP, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo. Forma 3 editoração, 1999. Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária. Trabalho de equipe da Fundação Getúlio Vargas.